



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
 TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	4006412-8	2012	4006412-8	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS LIANE LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	GIANPAULO CAMILO DRINGOLI
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: GIANPAULO CAMILO DRINGOLI

Ementa:

ICMS – CRÉDITO INDEVIDO DE IMPOSTO NÃO COBRADO EM OPERAÇÕES DE VENDA DE MERCADORIAS DE ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRO ESTADO, DECORRENTE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NÃO AUTORIZADOS PELO CONFAZ MÉRITO Não assiste razão à recorrente, porquanto há fundamento legal para a glosa do crédito no inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24, de 1975, no § 3º do artigo 36 da Lei 6.374, de 1989, e no § 2º do artigo 59 do Regulamento do ICMS, de 2000. Não há competência para este E. Tribunal negar vigência a dispositivo de Lei Complementar. Não se trata de cobrança de imposto que caberia a outro Estado, mas de imposto decorrente de operações promovidas neste território paulista, pelo estabelecimento deste Estado da recorrente, que foi indebitamente compensado pelo crédito glosado neste lançamento de ofício. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO

Relatório e Voto:

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Contribuinte, contra decisão de recurso ordinário que desproveu seu apelo.

A acusação decorre do crédito indevido decorrente de benefício fiscal não autorizado pelo CONFAZ, em operações de compra e venda de fornecedor situado em outro Estado.

Inconformada, a Contribuinte alega decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, pugnano pela aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN. Alega o caráter abusivo e confiscatório da multa aplicada. Entende que cabe ao judiciário a solução da guerra fiscal. Defende seu direito ao crédito com base no princípio da não cumulatividade.

Ofertada a oportunidade de **sustentação oral** requerida.

A d. Representação fiscal pugna pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

7. DO NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÕES SEM A INDICAÇÃO E JUNTADA DE PARADIGMA PARA SUPORTÁ-LAS

Além do mérito propriamente dito da ação fiscal, a Contribuinte alega ter ocorrido a decadência de a Fazenda constituir o crédito tributário, entendendo ser aplicável ao caso o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN. Sustenta ainda que a multa teria caráter abusivo e confiscatório.

Por não ter sido juntada qualquer decisão para suportar ambas as teses trazidas a julgamento, não se pode apreciar a alegação de decadência, tampouco do suposto caráter abusivo e confiscatório da multa aplicada, contrariando o disposto no § 2º do artigo 49 da Lei 13.457, de 2009.

Ademais, esta Câmara Superior tem aplicado reiteradamente o inciso I do artigo 173 do CTN, como termo inicial da contagem do prazo decadencial, não se podendo mais entender que haja qualquer dissídio jurisprudencial a ser uniformizado. Tanto é assim que alegações relativas à aplicação do termo inicial do § 4º do artigo 150 do CTN para as hipóteses de infrações relativas ao crédito do imposto não têm mais sido conhecidas neste patamar recursal especial.

Quanto ao caráter confiscatório da multa, não há competência para este órgão julgador afastar a aplicação de dispositivo legal válido, vigente e eficaz, em virtude do disposto no artigo 28 da Lei 13.457, de 2009, exceto nas

hipóteses expressamente previstas em seus incisos I e II.

Portanto, a única matéria a ser conhecida refere-se à contestação da glosa de crédito decorrente da concessão de benefício fiscal irregular, à revelia do CONFAZ.

8. DO MÉRITO

A questão central a nortear o juízo acerca da manutenção ou cancelamento do auto de infração passa pela avaliação do contexto dos benefícios fiscais de que é titular o contribuinte, da forma de geração de crédito na realização de suas operações, da avaliação dos prejuízos que a forma de operar do contribuinte causou ao Estado de São Paulo e às empresas concorrentes no mercado, do fundamento legal para a aplicação da medida de glosa de créditos e da avaliação da glosa de créditos, em face de princípios constitucionais relevantes para a interpretação da legislação do imposto, em especial, o da não-cumulatividade.

Em que pese o esforço do contribuinte para tentar demonstrar a legitimidade dos créditos gerados nas operações havidas entre a Recorrente e estabelecimentos de outros Estados, o auto é de ser mantido, como abaixo fundamentado.

Ainda que se trate de operações de compra e venda, não se pode entender que tal fato torne os créditos legítimos, porquanto a ninguém é dado alegar o desconhecimento da lei ou norma jurídica. O adquirente da mercadoria deve ser acautelar-se sobre a possibilidade de existência de benefício fiscal irregular, concedido pelo Estado de origem, sem a necessária autorização do CONFAZ. As normas de outros Estados, somente adquirem o caráter de extraterritorialidade, se forem autorizadas por convênio ou protocolo entre os Estados envolvidos.

9. DA IRREGULARIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL DE QUE É TITULAR O CONTRIBUINTE E DA OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO.

A Federação é cláusula pétrea da Constituição de 1988, decorrendo do princípio federativo a harmonia entre as ações dos diversos Estados-membros.

No que se refere ao ICMS, o intenso comércio de mercadorias em operações interestaduais e a concorrência dos Estados pela tributação impõe que a tributação de ICMS se dê de forma harmônica, de modo a preservar a forma Federativa de Estado.

Dada a preocupação com o exercício da competência legislativa do ICMS, a Constituição impõe no artigo 155, § 2º, XII, "g", que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A regulamentação do dispositivo Constitucional que limita a liberdade legislativa para a concessão de benefícios fiscais de ICMS dá-se na forma da Lei Complementar 24/75, recepcionada pela Constituição de 1988, que prevê a celebração de Convênios aprovados pela unanimidade dos Estados para autorizar a concessão de benefícios fiscais de ICMS.

LC 24/75: Art. 1º - *As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.*

Parágrafo único - *O disposto neste artigo também se aplica:*

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - *Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.*

§ 1º - *As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.*

§ 2º - ***A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de***

quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

A concessão de benefícios fiscais sem respaldo em Convênios fere a Constituição Federal, como afirmado recorrentemente pelo Supremo Tribunal Federal em julgamentos de ações sobre o tema, podendo-se citar nesse sentido os julgamentos de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, como a [ADIn 84-MG](#), 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; [ADInMC 128-AL](#), 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; [ADInMC 902](#) 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; [ADInMC 1.296-PI](#), 14.6.95, Celso; [ADInMC 1.247-PA](#), 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; [ADInMC 1.179-RJ](#), 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; [ADInMC 2.021-SP](#), 04.8.99, Corrêa; [ADIn 1.587](#), 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; [ADInMC 1.999](#), 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; e [ADInMC 2.352](#), 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01.

No caso sob análise, têm-se operações interestaduais de vendas, amparados por benefícios fiscais irregulares, que contêm previsão de outorga de créditos de ICMS.

A exigência de previsão de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais, desrespeitada no caso em tela, faz-se ainda mais importante quando se vislumbra a concessão de favor fiscal pela técnica do crédito outorgado do imposto. Isso porque, no caso dos créditos outorgados, o valor do imposto destacado em notas fiscais será maior do que o efetivamente cobrado, impondo prejuízo real ao Estado destinatário das mercadorias.

Em razão do desrespeito à exigência de convênio e da imposição a São Paulo de créditos de ICMS gerados em contexto de benefício irregular, tem-se na concessão e gozo do benefício irregular clara afronta ao princípio Federativo, de modo a autorizar que se busque, no ordenamento, a imposição de glosa de créditos como maneira de corrigir os efeitos nocivos oriundos da irregularidade.

É de se notar que, caso houvesse Convênio, autorizando o benefício fiscal de crédito outorgado concedido por outros Estados, não haveria como falar-se em glosa de créditos, visto que haveria, por parte do Estado de São Paulo, aceitação do benefício em questão e conseqüente necessidade de honrar o crédito, o que não se afigura na espécie.

Firmada a irregularidade do benefício fiscal e determinado que, na forma dos artigos 8º da Lei Complementar 24/75 e artigo 36 da lei 6.374/89, passa-se a enfrentar a questão da alegação de inviabilidade da glosa em virtude da necessidade de se contestar o benefício fiscal exclusivamente por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn.

10. DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO DO ARGUMENTO QUE CLASSIFICA AS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE E A GLOSA DOS CRÉDITOS COMO MEDIDAS EXCLUDENTES PARA TORNAR EFICAZES OS BENEFÍCIOS FISCAIS IRREGULARES

Não se poderia simplesmente contestar a constitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem amparo em convênio interestadual, por meio de ADIns propostas com o fito de retirar as normas irregulares do ordenamento jurídico, posto que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade e a glosa de créditos não são medidas que se excluem, mas que se complementam.

A mesma Lei Complementar 24/75 que define a exigência de convênio para a concessão de benefício fiscal de ICMS estabelece, em seu artigo 8º, a nulidade do ato legal que concede o benefício fiscal de ICMS em desacordo com a exigência de convênio interestadual e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

Há, por conseguinte, duas conseqüências jurídicas claras decorrentes da edição de benefício fiscal de ICMS que não tenha sido acordado em convênio interestadual. A primeira é a nulidade do ato, que faz retirar a norma irregular do ordenamento jurídico. **A segunda é a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria beneficiada pela norma irregular, que exige o expurgo do crédito da escrita fiscal do contribuinte.** A primeira volta-se a fazer cessar os efeitos da norma (prevenindo mais danos futuros), a segunda, complementar à primeira, volta-se aos prejuízos concretos causados pela norma irregular, corrigindo seus efeitos irregulares e buscando reconstituir a situação em que os agentes que

operam com o benefício fiscal irregular se encontrariam não fosse a ilegalidade.

Havendo duas sanções complementares (como indica o conector "e", observado na expressão "*nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria*") e instituídas em lei complementar é de se concluir que os prejudicados pela norma irregular possam exigir a imposição de ambas.

Assim, a propositura da ADIn que se volta contra a validade do ato normativo que instituiu o benefício ilegal é providência que não exclui a adoção de medidas de fiscalização tendentes a impor a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, até porque o objeto das ADIns impõe ao Supremo Tribunal Federal cognição que confronta a norma contestada e o texto Constitucional, **não permitindo a solução de questões relativas à análise de creditamentos em concreto havidos pelo recebedor de mercadorias contempladas com o benefício irregular.**

A propósito do caráter complementar das ADIns e da glosa de créditos, reproduz-se trecho do artigo "A guerra fiscal e o contribuinte paulista", de autoria do Sr. Coordenador da Administração Tributária, Henrique Shiguemi Nakagaki, publicado no jornal Valor Econômico do dia 5 de janeiro de 2005, em que se esclarece sobre a impossibilidade de que o Estado e os contribuintes que não se utilizam de benefícios fiscais irregulares dependam tão somente das ADIns para combate à guerra fiscal. Chama-se a atenção para as partes grifadas onde se destaca que as ADIns nem sempre são eficazes como meio de fazer cessar benefícios fiscais irregulares, que seu alcance é limitado e que, na hipótese em que se possa contar apenas com as ADIns, haveria enormes prejuízos, sobretudo aos contribuintes que cumprem regularmente suas obrigações fiscais relativas ao ICMS.

"...Não é correta a interpretação que tem sido feita de que o Comunicado CAT nº 36, de 2004, da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, é uma medida prejudicial ao país por se antecipar à propositura de ações diretas de inconstitucionalidade (Adin) e por levantar preocupações nos contribuintes do imposto, que podem deixar de realizar determinadas operações com receio de autuações futuras. As Adins e o Comunicado CAT nº 36/04 não são medidas excludentes entre si, mas providências complementares.

No que se refere à ação direta de inconstitucionalidade, seu objeto próprio é o de retirar uma lei inconstitucional do ordenamento jurídico. A declaração de inconstitucionalidade de uma norma que instituiu benefícios fiscais sem amparo em convênio, dentre seus muitos efeitos, tem, tacitamente, a finalidade de tornar ineficaz o crédito de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) gerado durante o período em que a norma jurídica inconstitucional vinha sendo aplicada. Desta forma, havendo declaração de inconstitucionalidade, há necessariamente a glosa dos créditos fiscais gerados de maneira irregular.

Como a Adin normalmente demora alguns anos para ser decidida e a declaração de inconstitucionalidade opera retirando a norma do ordenamento com efeito retroativo, os contribuintes que vinham recebendo créditos provenientes do benefício irregular terão que corrigir o passado de sua escrita fiscal, devendo recolher de uma só vez todo o valor correspondente aos créditos de que se aproveitaram no período em que a norma inconstitucional vinha sendo aplicada.

O Comunicado CAT nº 36/04, cuja pretensão não é a de retirar normas do ordenamento jurídico ou declará-las inconstitucionais, somente alerta para o fato de que é prudente não se creditar do imposto gerado no contexto de um benefício fiscal de ICMS não amparado por convênio interestadual. O comunicado preocupa-se em evitar autuações futuras, permitindo ao contribuinte que avalie seus fornecedores quanto à possível obtenção de benefícios fiscais irregulares de ICMS. Desta forma, o contribuinte poderá negociar melhor seus preços na aquisição de mercadoria, avaliando corretamente o risco jurídico envolvido em determinadas operações e evitando autuações futuras.

Caso o Estado de São Paulo se limitasse somente a propor ações diretas de inconstitucionalidade, seus contribuintes do ICMS seriam surpreendidos no futuro por riscos que não conheciam ou sobre os quais não havia um posicionamento oficial do Estado. Por essa razão, ao permitir que o contribuinte evite determinadas operações, o Comunicado CAT nº 36/04 está, na realidade, prestando-lhe um serviço: o de não ser iludido por condições negociais aparentemente vantajosas, mas que escondem um risco jurídico enorme.

*Além disso, **quando se considera o fator concorrencial, percebe-se que o tempo de tramitação de uma Adin é suficiente para que um fornecedor que goza de um benefício irregular distorça os mercados e retire completamente a competitividade das empresas tributadas regularmente.** Se o tempo de dois anos (ou mais) para que ocorra a decisão de uma liminar em Adin é razoável, tendo-se em vista o volume de processos*

tramitando no Supremo Tribunal Federal (STF), não o é, entretanto, do ponto de vista dos mercados. Após dois anos, o dano ao fornecedor que não goze de benefícios fiscais irregulares será permanente, pois ele se verá alijado de sua carteira de clientes e de seu capital.

É comum, no contexto da guerra fiscal, que uma mesma empresa monte estabelecimentos em São Paulo e em um Estado que concede o benefício fiscal irregular, transferindo mercadorias incentivadas irregularmente para São Paulo. A vantagem concorrencial, nesse caso, é enorme, visto que a mesma empresa fabrica e utiliza o crédito de ICMS, dominando mercados e massacrando a concorrência.

No que se refere à eficácia das Adins, nas últimas ações propostas pelo Estado de São Paulo, às vésperas do julgamento pelo Supremo, ou logo após a decisão, o Estado réu editou uma lei nova, criando benefícios fiscais de ICMS identicamente irregulares e convalidando tudo o que foi feito com base em uma lei inconstitucional.

Como a lei nova revoga a legislação questionada judicialmente, o objeto das ações diretas de inconstitucionalidade é declarado perdido pelo Supremo, visto que a norma questionada já não figura no ordenamento jurídico, não havendo razão para que se prossiga com o julgamento. Tal expediente retirou praticamente toda a eficácia das Adins.

Ainda quanto à impossibilidade de se ter na Adin o único instrumento de combate a benefícios de ICMS concedidos sem respaldo legal, nota-se **que grande parte dos benefícios fiscais irregulares não são concedidos mediante a edição de leis ou decretos, mas por regimes especiais que escondem verdadeiros contratos entre um Estado e um particular para criar condições privilegiadas de tributação de ICMS. Contra tais benefícios, tão ou mais danosos, não cabe a propositura de Adins...**

Como se não bastasse a demonstração de que as ações para a imposição da ineficácia do crédito fiscal atribuído ao recebedor da mercadoria e a ação de contestação da validade da norma jurídica são providências complementares e não excludentes, deve-se atentar para o fato de que a alegação do contribuinte faz parecer que o problema do benefício fiscal em questão se restringe à relação entre o Estado de São Paulo e os outros Estados.

Ocorre que, de livre e espontânea vontade, o contribuinte assumiu o risco de adotar conduta efetivamente ilegal, tendo promovido volume enorme de operações que fizeram aumentar irregularmente o montante de créditos de seu estabelecimento paulista.

Trata-se, no caso em tela de circulação de mercadorias entre estabelecimentos, que operam em outros Estados, em prejuízo do Estado de São Paulo e de seus concorrentes, o volume de créditos decorrentes de entradas de mercadorias em seu estabelecimento situado no Estado de São Paulo.

Esclarecido que a situação, nos termos da Lei Complementar 24 de 1975, enseja ações contra o destinatário dos créditos gerados a partir de operações de venda, passa-se a discorrer sobre a forma pela qual o atacadista lucra com a guerra fiscal, ao mesmo tempo em que impõe a São Paulo e à concorrência, prejuízos substanciais e talvez irreparáveis.

Por essas mesmas razões, resta absolutamente descabida a alegação de que a ineficácia do crédito não pode ser automática, pois dependeria de declaração da autoridade competente do judiciário da nulidade do ato concessório do benefício.

Com efeito, entender que a nulidade do ato dependeria de declaração do judiciário nesse sentido, significaria dizer que a única forma que este Estado tem para defender-se dos danos causados por concessões de benefícios fiscais não autorizados pelo CONFAZ seria a propositura de ação direta de inconstitucionalidade. A prevalecer essa interpretação, não seria necessário a Lei Complementar expressamente determinar a nulidade do ato concessório, ou seja, seria interpretar que o artigo 8º da Lei Complementar 24/75 é absolutamente vazio de conteúdo. Não se pode interpretar uma disposição legal como se ela não existisse de fato.

Ainda que se entenda que a Lei Complementar 24/75 seja dirigida apenas aos Estados da Federação, não se pode excluir a responsabilidade da Recorrente de ter-se aproveitado de benefícios irregulares concedidos por outros Estados, e causado danos ao erário paulista.

De outra parte, não cabe a este Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo deixar de aplicar norma legal válida, vigente e eficaz, por entender que não foi recepcionada pela Constituição de 1988, conforme alega a Recorrente. A competência para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade cabe exclusivamente ao judiciário, sobretudo o Supremo Tribunal Federal.

11. DA IRREGULARIDADE DA GERAÇÃO DE CRÉDITOS OUTORGADOS DO ICMS À REVELIA DO CONFAZ E DOS PREJUÍZOS CAUSADOS À LIVRE CONCORRÊNCIA E AO ESTADO DE SÃO PAULO

Feitos os esclarecimentos necessários sobre a existência de base legal e de poder administrativo para a aplicação da glosa, passa-se a discorrer sobre o tema central a ser tratado neste recurso, e em tantos quantos forem os processos que tratem do tema da glosa de créditos oriundos de operações amparadas por benefícios fiscais irregulares de ICMS, **impondo dano efetivo engendrado pelo Estado concedente e empresa beneficiária, em conluio e com visível intuito de lesar terceiros, ao erário de outros Estados e à livre concorrência nos mercados.**

Evocam-se como forma de nortear esta análise, dois princípios constitucionais de fundamental importância para o direito tributário e, sobretudo, para impostos que oneram as cadeias de produção e distribuição de mercadorias, quais sejam, o princípio constitucional da igualdade tributária (art. 150, II) e o princípio da proteção à livre concorrência (art. 170, IV).

Os princípios em questão, embora distintos, compõem um duplo inseparável, que deve nortear toda a elaboração da legislação e o exercício da fiscalização tributária do imposto, já que, do ponto de vista do impacto do ICMS para a vida dos contribuintes, realizando-se o princípio da igualdade tributária, consagra-se a proteção à livre concorrência. *Mutatis mutandis*, não interferindo o ICMS na livre concorrência, ter-se-á assegurada a igualdade tributária em um mercado considerado.

A guerra fiscal é a antítese da igualdade tributária e uma das maiores afrontas à livre concorrência que se pode conceber. Isso porque o benefício fiscal distorce a forma racional de operação do mercado, criando uma ineficiência econômica efetiva, mas superada pela geração fraudulenta de créditos de ICMS que o benefício fiscal irregular proporciona a dominação de mercados e aniquilação da concorrência por aqueles que se associam a agentes públicos para obter benefícios irregulares.

Ocorre que a economia não funciona baseada na geração infinita e gratuita de riquezas, de tal sorte que, se há vantagem para a Recorrente e o Estado que a beneficiou, os custos da vantagem devem ser suportados por alguém. No caso presente, quem paga a conta é o Estado de São Paulo, que se vê inundado de créditos fraudulentos de ICMS, tendo sua arrecadação tributária diminuída e seus custos de fiscalização tributária aumentados, além do concorrente, que perde a condição de competir e é alijado do mercado.

Não bastasse a lesividade do esquema, é de se destacar que o prejuízo de arrecadação causado a São Paulo é muito maior do que a arrecadação obtida por outros Estados, e o ganho imediato e transitório da Recorrente é muito menor do que o prejuízo definitivo consistente na retirada de uma empresa respeitadora da lei e mais eficiente do ponto de vista econômico do mercado.

Posto às claras o caráter nocivo e injustificável do benefício, a glosa de créditos revela-se uma medida adequada e proporcional ao dano causado. O volume total de créditos constantes do AIIM e a existência dos dispositivos da legislação concedentes dos benefícios irregulares demonstram o prejuízo causado apenas com os fatos incontroversos relativos a este processo.

Aliás, uma análise mais criteriosa revelará que a glosa, embora minore os efeitos nocivos do esquema indicado, é providência menos do que suficiente para reparar todos os danos causados, se considerados os custos relativos à administração tributária pagos por São Paulo para impor a glosa, que nem sempre é possível identificar-se todo o volume de créditos transferidos para este Estado em operações irregularmente incentivadas, e se levar-se em conta que a redução à insignificância ou aniquilamento completo dos concorrentes que se recusam a operar com benefícios irregulares escapam à administração tributária e nem sempre pode ser revertidos.

Passa-se finalmente a analisar a alegação de que a glosa de créditos viola a não-cumulatividade do imposto.

12. DO ALCANCE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

Dos argumentos deduzidos pelo contribuinte, merece especial consideração, a alegação de inconstitucionalidade da glosa de créditos em virtude da impossibilidade de violação do princípio da não-cumulatividade do imposto. Veja-se.

O ICMS é um imposto não-cumulativo.

A inserção, no texto Constitucional de dispositivo que versa sobre a não-cumulatividade do ICMS faz com que a não-cumulatividade do ICMS seja tratada como um princípio Constitucional, irradiando efeitos para todo o sistema legislativo do imposto.

A importância da não-cumulatividade e a abrangência de sua aplicação, tanto no que se refere à atividade legiferante, quanto naquilo que toca à interpretação da legislação posta do ICMS, determinam o aprofundamento da análise quanto ao real significado do conceito da não-cumulatividade, a fim de permitir sua correta compreensão.

O ICMS incide nas várias etapas de circulação de uma mesma mercadoria, de tal sorte que se tem, na cadeia produtiva, incidência plurifásica do ICMS.

Dada a incidência plurifásica do ICMS, a questão sobre o real alcance da não-cumulatividade repousa em compatibilizar múltiplas incidências do imposto com a exigência de que este não seja cumulativo.

Desse modo, é necessário que a legislação do ICMS contenha previsões que evitem que, apesar da múltipla incidência do imposto, a resultante da soma do ICMS cobrado nas diversas etapas de circulação de mercadoria em direção ao consumo resulte maior do que o resultado da aplicação da alíquota sobre a respectiva base de cálculo na operação que destina mercadoria a consumidor final ou na prestação de serviço a usuário final.

O Supremo Tribunal Federal - STF já decidiu nesse mesmo sentido há muito tempo, em 31.3.1992, no julgamento do RE 109486-SP, em que foi relator o Ministro Ilmar Galvão, em acórdão da Primeira Turma, *verbis*:

"EMENTA - TRIBUTÁRIO. DECISÃO DENEGATORIA DE PRETENDIDO CRÉDITO FISCAL, RELATIVO A ICM SOBRE MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDA NO ESTADO DO PARANA, QUE, CONQUANTO TENHA TIDO O SEU VALOR DESTACADO EM NOTA FISCAL, FOI OBJETO DE INCENTIVO CONCEDIDO AO VENDEDOR. ALEGADA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO TRIBUTO (ART. 23, II, DA CF/69). Questão insuscetível de ser solucionada sob invocação do princípio em causa, que, diferentemente do que entende a Recorrente, visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa a circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, de molde a permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente a alíquota máxima prevista em lei, relativamente ao custo final do bem tributado. Havendo, no caso, sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor da matéria-prima, e fora de dúvida que a inadmissão do crédito, no Estado de destino, não afeta a equação acima evidenciada. Recurso não conhecido.

O Senhor Ministro Ilmar Galvão, relator:

Incensurável o raciocínio desenvolvido. Com efeito, a glosa efetuada pelo Estado de destino da mercadoria não afrontou o princípio da não-cumulatividade que, diferentemente do entendido pela recorrente, visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa à circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, de molde a permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria, ao final do ciclo da produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente à alíquota máxima prevista em lei relativamente ao custo final do bem tributado.

Assim, no presente caso, sabendo-se que o imposto destacado na nota fiscal da matéria prima não chegou a ser recolhido, porque convertido em incentivo fiscal do mesmo valor, é fora de dúvida que a circunstância de o respectivo crédito não haver sido admitido no Estado de destino não pode afetar a equação final, custo do produto / imposto total recolhido, que o princípio da não-cumulatividade objetiva preservar.

Vê-se, pois, que não é por via da invocação do mencionado princípio que pode vir a encontrar desato a questão surgida entre os Estados de São Paulo e Paraná, em razão de incentivos fiscais concedidos por este sem a cobertura em convênios celebrados e ratificados pelos Estados interessados."

Assim, a não-cumulatividade do ICMS tem seu foco na totalidade do imposto cobrado na cadeia de circulação de mercadoria.

13. DO MODO DE OPERAÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA POSSIBILIDADE DA GLOSA DE CRÉDITOS PROVENIENTES DE OPERAÇÕES AMPARADAS POR BENEFÍCIOS FISCAIS IRREGULARES

A não-cumulatividade do ICMS opera pela técnica da compensação do imposto anteriormente cobrado, com o imposto devido nas subseqüentes operações com a mesma mercadoria. Desta feita, preserva-se a resultante não cumulativa do imposto na cadeia produtiva, independentemente do número de incidências do imposto, o que significa dizer que independentemente do número de elos da cadeia produtiva a resultante do ICMS é a mesma.

A técnica de operação da não-cumulatividade do ICMS brasileiro é escolhida pelo próprio texto Constitucional, que, ao tratar da não-cumulatividade do ICMS prescreve, na forma do inciso I ao § 2º do artigo 155, que:

Art. 155, §2º, I – "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante

A garantia da compensação do imposto cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal, prevista expressamente no texto constitucional é meio hábil para a realização do princípio da não-cumulatividade, vez que, o mecanismo da compensação nos moldes descritos na Constituição, preserva a resultante não cumulativa do imposto, mesmo havendo múltiplas incidências do ICMS ao longo de uma mesma cadeia produtiva e independentemente do número de elos da cadeia produtiva pela qual uma mesma mercadoria circula.

Considerando que o próprio texto Constitucional prescreve a não-cumulatividade do ICMS, escolhendo também o meio de garantia para a realização do princípio e, conseqüentemente, delimitando o seu alcance, deve-se passar a analisar a alegação do contribuinte de insubsistência do Auto de Infração por violação ao princípio da não-cumulatividade, já que a autuação sofrida tem por base a inadmissibilidade de imposto destacado em documento fiscal como crédito compensável de ICMS.

A primeira e inafastável providência no sentido da verificação da plausibilidade da alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS pelo AIIM é constatar se da glosa aplicada pelo Fisco resulta que o total de ICMS cobrado ao longo da cadeia de circulação da mercadoria seja maior do que o ICMS que resultaria da aplicação da alíquota na operação que destina a mercadoria a consumidor final sobre a base de cálculo do imposto. Para tanto, é indispensável elucidar a forma de operação dos benefícios fiscais de que são titulares os estabelecimentos situados em outros Estados.

Ao analisar os referidos benefícios irregulares, e mais especificamente o que estes dispõem sobre as operações interestaduais praticadas pelo contribuinte beneficiado, percebe-se que modificam a obrigação tributária, de modo que a tributação de ICMS nas remessas interestaduais de mercadorias resulte menor.

Apesar da alegação da Recorrente de que se trata de meras simplificações da apuração do imposto a ser recolhido, percebe-se que o contribuinte autuado vem operando sob amparo de normas que modificam o conteúdo da obrigação tributária que surge nas operações interestaduais.

Percebe-se nitidamente da análise dos referidos benefícios irregulares, que o Estado de origem promove uma deliberada diminuição do débito tributário proveniente das operações ocorridas a partir do estabelecimento situado em seu território que destina mercadorias ao Estado de São Paulo.

Atentando para o momento da outorga do crédito, percebe-se que, no nascimento, a obrigação tributária decorrente da saída interestadual, é reduzida no percentual correspondente ao crédito outorgado.

Sendo a obrigação tributária, no nascimento, menor no que se refere ao elemento quantitativo do débito, caracteriza-se a renúncia ao imposto, pelo que, naquilo que se refere ao valor correspondente ao crédito outorgado, não existe imposto cobrado.

Desta feita, havendo a ausência de cobrança do imposto, naquilo que se refere ao montante do crédito outorgado, tem-se que a glosa não implica em que o imposto cobrado na cadeia produtiva seja maior do que o ICMS que resultaria da aplicação da alíquota na operação que destina a mercadoria a consumidor final sobre a base de cálculo do imposto.

Ao contrário, a glosa de créditos havida faz operar perfeitamente o princípio da não-cumulatividade do imposto, visto que permite ao destinatário da mercadoria a compensação do valor do imposto cobrado nas operações anteriores, e APENAS deste valor.

Destaca-se que, no caso em tela, ao analisar-se o imposto que a pessoa jurídica suportou ao adquirir a mercadoria e o imposto que a pessoa jurídica suporta ao vender a mercadoria, tem-se, na compensação de um com o outro, perfeita realização da não-cumulatividade do ICMS.

O afastamento da glosa no caso em tela viria a consagrar o "esquema" de geração de créditos fraudulentos utilizado pela autuada e consolidar o prejuízo a São Paulo e à livre concorrência.

Passa-se a analisar a alegação de que o destaque do imposto em documento fiscal é condição suficiente para garantia do direito ao crédito do imposto.

14. DA INSUFICIÊNCIA DA FORMA PARA FUNDAMENTAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL.

Destaca-se, como forma de iniciar a discussão do tópico, o AIIM lavrado tem por objeto o creditamento do ICMS gerado em operações de vendas.

Assim sendo, a discussão fica restrita à verificação da hipótese da existência de fundamento jurídico para a geração de créditos em montante superior ao do ICMS cobrado em operações anteriores. Nesse particular, é relevante discutir a validade formal dos documentos produzidos pelo contribuinte, e eventual imposição de que o Fisco do Estado destinatário limite-se a verificar se o crédito escriturado espelha o exato valor de ICMS

destacado em documentos fiscais que amparam operações anteriores com a mesma mercadoria.

A alegação a sustentar as razões de recurso do contribuinte é a de que o imposto foi destacado em documento fiscal em conformidade com as previsões relativas à determinação da base de cálculo e alíquota do imposto nas operações interestaduais. Passa-se a analisar a legislação aplicável à situação fática descrita, de modo a verificar se assiste razão ao contribuinte Recorrente.

Os documentos fiscais relativos às operações de circulação de mercadorias têm, na sistemática do imposto, duas funções primordiais.

A primeira mais evidente é a de acobertar a operação de circulação da mercadoria, permitindo a verificação da regularidade da operação por eventual fiscalização de barreira, identificando o remetente e destinatário da mercadoria e a regularidade do destaque do ICMS, caso o imposto incida na operação.

A segunda menos evidente e menos explorada quanto ao seu alcance é a função creditícia. O documento fiscal que acoberta operação tributada pelo ICMS, entre contribuintes do imposto, além de acobertar a remessa e recebimento da mercadoria, também transfere créditos do imposto.

Desta maneira, ao receber uma mercadoria acompanhada da competente documentação fiscal, o contribuinte destinatário, em verdade, recebe dois bens jurídicos distintos. **Um é a própria mercadoria. O outro é o direito ao crédito do ICMS destacado no documento fiscal.**

O ordenamento jurídico tutela a recepção de ambos os bens jurídicos envolvidos na operação de circulação de mercadoria (a mercadoria em si e o correspondente crédito do imposto).

De um lado, há toda uma sistemática legal a regular a operação comercial, impondo obrigações ao vendedor e comprador, de modo a permitir o tranqüilo desenrolar das operações no mercado, garantindo-se às partes a possibilidade de exigir o correto cumprimento dos termos avençados (geralmente em contrato de compra e venda mercantil), sobretudo no que se refere à correta entrega da coisa e pagamento do preço correspondente.

De outro lado, existe um feixe de regras, integrantes da legislação tributária, que regula a transferência, a recepção e o aproveitamento do crédito de ICMS pelo estabelecimento destinatário da mercadoria.

Deve-se, já no início da análise da função creditícia do documento fiscal do ICMS, ter em mente a inafastável premissa de que a transferência de créditos do imposto ocorre sempre e tão somente para operar o princípio da não-cumulatividade do imposto. Dito isso, passa-se a analisar a legislação posta que dispõe sobre o assunto.

O artigo 59 do RICMS, reproduzindo comandos do artigo 36 da Lei 6.374/89, cujo fundamento repousa no art. 8º da Lei Complementar 24/75, no artigo 16 da Lei Complementar 87/96, e artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, dispõe que:

Artigo 59 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco (Lei 6.374/89, art. 36, com alteração da Lei 9.359/96).

§ 1º - Para efeito deste artigo, considera-se:

1 - imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do tributo;

*2 - **imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do item precedente e destacada em documento fiscal hábil;***

3 - documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto;

4 - situação regular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja inscrito na repartição fiscal competente, se encontre em atividade no local indicado e possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao fisco.

*§ 2º - **Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal.***

Analisando o feixe de normas que encerra o artigo transcrito, percebe-se que o simples destaque de

imposto em documento fiscal não garante a transferência do crédito do imposto e a possibilidade de sua utilização para compensação com o ICMS devido pelo estabelecimento que recebe mercadoria sobre a qual pesa incidência anterior do ICMS. O direito ao crédito pelo destinatário não é absoluto e está condicionado ao atendimento simultâneo de alguns requisitos.

Dentre os requisitos, alguns voltam-se à verificação da regularidade formal da documentação. Como exemplo, pode-se citar a necessidade de inscrição, na repartição fiscal competente do estabelecimento remetente da mercadoria (§ 1º, item 4).

Outros requisitos voltam-se à substância da operação, transcendendo a simples aparência do documento e prestando-se a verificar se sua essência é compatível com a possibilidade de transferência de crédito de ICMS a que se dispõe.

Dentre os requisitos voltados à substância da operação, podem-se identificar duas espécies de requisitos.

Uma espécie é diretamente voltada à verificação da conformidade entre o documento fiscal produzido e a legislação aplicável à operação de circulação de mercadorias. Pode-se aí classificar o requisito de que o destaque do imposto ocorra em documento fiscal que atenda a todas as exigências da legislação pertinente (item 3), e a necessidade de que o imposto destacado (leia-se imposto cobrado a ser compensado) corresponda ao imposto efetivamente devido na operação, o que se verifica pela adequação do valor destacado com a aplicação da alíquota e base de cálculo aplicáveis à operação (§ 1º, item 2).

A segunda espécie de requisitos voltados à substância do documento volta-se fundamentalmente à verificação da adequação entre o que está codificado no documento fiscal e o que ocorre no mundo dos fatos. São as imposições de que o contribuinte emitente do documento encontre-se em real atividade no local indicado (§ 1º, item 4) e que o imposto destacado não tenha deixado de ser cobrado em virtude de favor fiscal não autorizado em convênio celebrado entre os Estados membros da Federação (§ 2º).

Na situação em tela, tem-se clara dissociação entre o valor do imposto cobrado e o valor do imposto destacado em documento fiscal, em virtude da concessão pelos Estados de origem de benefícios fiscais não amparados em Convênio celebrado entre os Estados membros da Federação.

Não basta para garantir o crédito a alegação de que o documento fiscal é formalmente válido e de que o imposto é destacado em conformidade com a alíquota interestadual aplicável à situação.

Atentando-se para o fato de que a compensação de ICMS se presta à realização da não-cumulatividade do imposto e aceitando-se que esta não pode servir à geração espontânea de riqueza (leia-se geração livre de créditos fiscais não correspondentes a imposto cobrado, em detrimento do erário do Estado destinatário da mercadoria), **há necessariamente de se verificar a substância da operação interestadual de venda.**

A forma escolhida pelos Estados de origem para a concessão dos benefícios fiscais irregulares resulta em uma discrepância entre a documentação fiscal que acoberta as operações e a obrigação tributária correspondente à saída da mercadoria.

O destaque do imposto no documento fiscal que ampara a remessa interestadual da mercadoria é integral. Contudo, como já fartamente esclarecido acima, o ICMS destacado no documento não é cobrado na sua integralidade, em virtude da outorga irregular de créditos fiscais a serem lançados na escrita fiscal do estabelecimento remetente.

Desta sorte, afigura-se que o destaque do imposto havido nos documentos fiscais que acobertam as operações interestaduais realizadas pelos estabelecimentos de outros Estados não corresponde a imposto efetivamente cobrado.

Tendo o estabelecimento paulista da Recorrente recebido mercadorias a partir de estabelecimentos de outros Estados, amparados por benefícios irregulares, não faz jus ao crédito do ICMS no valor correspondente ao ICMS destacado no documento fiscal, **vez que não há cobrança integral do tributo.**

Assim sendo, a glosa aplicada é formal e materialmente correta, visto que a fiscalização, por expressa previsão legal, não está adstrita à verificação da simples aparência do documento fiscal. Fosse a glosa de ser afastada sob o pretexto de que a aparência da documentação fiscal se sobrepõe à sua substância, não somente a geração fraudulenta de créditos havida no caso em tela, **mas qualquer outro tipo de fraude sustentada em documentos fiscais deveria ser suportada pelo erário público, já que a fiscalização tributária estaria impossibilitada de adotar providências no sentido da correção da conduta dos agentes que operam irregularmente nos mercados.**

15. DA DIFERENÇA FUNDAMENTAL ENTRE AS OPERAÇÕES OBJETO DO AIIM E A VEDAÇÃO DO CRÉDITO EM VIRTUDE DE ISENÇÃO OU NÃO INCIDÊNCIA.

Alega a recorrente que o crédito de ICMS não pode ser glosado, dado que, de acordo com o princípio da não-

cumulatividade, somente poderia vedar-se o direito de crédito nos casos em que a mercadoria é objeto de operação futura amparada por isenção ou não incidência do imposto.

As alegações até agora tecidas sobre o princípio da não-cumulatividade do imposto bastariam para afastar a tese. No entanto, é interessante tecer algumas considerações sobre o alegado, a fim de esclarecer quanto aos equívocos da tese.

A razão fundamental a fulminar a tese de que a isenção ou não incidência seriam a única causa de possível de vedação de créditos de ICMS é que, nesses casos, há regularidade do crédito que acompanha a mercadoria, impondo a legislação seu não aproveitamento, em virtude de evento posterior (em relação ao da entrada da mercadoria), consistente na saída não tributada.

No caso presente, assim como em outros casos que versam sobre a glosa de créditos provenientes de operações amparadas por benefícios fiscais irregulares, não se discute a imposição jurídica de vedação, em virtude de evento posterior. Em verdade, a discussão jurídica é focada na legitimidade do crédito no momento da entrada da mercadoria. Não se fala da viabilidade de aproveitamento do crédito, em face de evento futuro do crédito, mas discute-se a possibilidade de, recebida a mercadoria, creditar-se o estabelecimento de valor correspondente a imposto não cobrado de outro estabelecimento, em virtude de benefício fiscal irregular.

Há expressa previsão legal para a vedação, independentemente da existência de saída posterior tributada pelo imposto, do creditamento de ICMS correspondente à parcela do imposto destacado em documento fiscal que não seja cobrada em virtude de favor fiscal concedido sem a previsão em convênio interestadual. Ao passo que, no caso de vedação de crédito em virtude de posterior saída isenta, tem-se por regular o crédito no momento da entrada da mercadoria, seguindo-se a imposição de vedação do crédito no momento da saída amparada pela isenção ou não-incidência do ICMS.

Nota-se diferença fundamental entre as regras jurídicas de vedação de crédito em virtude de não-incidência ou isenção em operação posterior e de vedação ao crédito, por falta de cobrança do imposto em operação anterior, tanto no escopo, como na forma de operação.

A falácia do argumento de que somente a isenção ou não-incidência posterior impõe o não creditamento do imposto é dupla.

Em primeiro lugar, como esclarecido, a necessidade de vedação ou estorno do crédito, por evento posterior, não se confunde com a obrigação de não se creditar o imposto, em virtude de imposto não cobrado em operação anterior. Em segundo lugar, não é somente a isenção ou não incidência que implica na obrigação de estorno dos créditos. A ilustrar o afirmado, transcrevem-se e comentam-se os artigos 66 e 67 do Regulamento do ICMS.

Artigo 66 - Salvo disposição em contrário, é vedado o crédito relativo à mercadoria entrada ou adquirida, bem como ao serviço tomado (Lei 6.374/89, arts. 40 e 42, o primeiro na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XX):

I - alheios à atividade do estabelecimento;

II - para integração no produto ou consumo em processo de industrialização ou produção rural de produto cuja saída não seja tributada ou esteja isenta do imposto;

III - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequentes não forem tributadas ou forem isentas do imposto;

IV - que exceder ao montante devido, por erro ou inobservância da correta base de cálculo, determinada em lei complementar ou na legislação deste Estado;

V - para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendida a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto.

§ 1º - A vedação do crédito estende-se ao imposto incidente sobre serviço de transporte ou de comunicação relacionado com mercadoria que vier a ter qualquer das destinações mencionadas neste artigo.

§ 2º - Além da aplicação, no que couber, das hipóteses previstas no "caput", é também vedado o crédito relativo à mercadoria destinada a integração no ativo permanente:

1 - se previsivelmente, sua utilização relacionar-se exclusivamente com mercadoria ou serviço objeto de operações ou prestações isentas ou não tributadas;

2 - em qualquer hipótese em que o bem deixar de ser utilizado no estabelecimento para o fim a que se destinar antes de decorridos os prazos previstos no § 10 do artigo 61, a partir da data da ocorrência do fato, em relação à parcela restante do crédito.

§ 3º - Uma vez provado que a mercadoria ou o serviço mencionados neste artigo tenham ficado sujeitos ao imposto por ocasião de posterior operação ou prestação ou, ainda, que tenham sido empregados em processo de industrialização do qual resulte produto cuja saída se sujeite ao imposto, pode o estabelecimento creditar-se do imposto relativo ao serviço tomado ou à respectiva entrada, na proporção quantitativa da operação ou prestação tributadas.

§ 4º - O contribuinte que tiver adquirido produtos agropecuários com isenção ou não tributação poderá creditar-se do imposto incidente em operação anterior à isenta ou não tributada, desde que a saída que promover seja onerada pelo imposto.

Artigo 67 - Salvo disposição em contrário, o contribuinte deverá proceder ao estorno do imposto de que se tiver creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento (Lei 6.374/89, arts. 41 e 42, o primeiro na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XXI):

I - vier a perecer, deteriorar-se ou for objeto de roubo, furto ou extravio;

II - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível à data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

III - for integrada ou consumida em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, sendo esta circunstância imprevisível à data de entrada da mercadoria ou à utilização do serviço;

IV - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

V - para industrialização ou comercialização, vier a ser utilizada ou consumida no próprio estabelecimento.

§ 1º - Havendo mais de uma operação ou prestação e sendo impossível determinar a qual delas corresponde a mercadoria ou o serviço, o imposto a estornar deverá ser calculado mediante aplicação da alíquota vigente na data do estorno sobre o preço mais recente da aquisição ou do serviço tomado.

§ 2º - Sem prejuízo das demais hipóteses previstas na legislação, o imposto creditado nos termos do inciso VIII do artigo 63, deverá, também, ser integralmente estornado quando o arrendatário, qualquer que seja o fator determinante, promover a devolução do bem ao arrendador.

§ 3º - O estorno do crédito estende-se ao imposto incidente sobre serviço de transporte ou de comunicação relacionado com mercadoria que vier a ter qualquer das destinações mencionadas neste artigo.

Avaliando o conteúdo dos artigos 66 e 67 do RICMS percebe-se claramente a diferença entre as espécies de normas voltadas à vedação do creditamento do ICMS na entrada de mercadorias e à imposição de vedação ou estorno de crédito de valor de crédito legítimo, por evento posterior.

Nota-se também, pela leitura do artigo 67, que a isenção e não-incidência não são os únicos eventos que autorizam a vedação ou o estorno do crédito, podendo-se citar como outros exemplos o perecimento da mercadoria, sua utilização em atividade alheia à do estabelecimento, seu consumo pelo estabelecimento receptor, entre outros.

Assim, conclui-se pelo caráter equivocado da tese de que a glosa de créditos é inconstitucional em virtude de a Constituição somente autorizar vedação ou estorno de créditos em caso de não-incidência ou isenção futura do imposto. A glosa imposta tem fundamento na ausência de direito ao crédito do imposto e está autorizada em lei e no regulamento do ICMS, não contrariando princípios constitucionais, pelo que, deve prevalecer.

16. O COMUNICADO CAT nº. 36/2004 NÃO POSSUI QUALQUER CONTEUDO NORMATIVO

Não se pode falar em retroatividade de ato que não possui conteúdo normativo, posto que o referido Comunicado CAT 36, de 2004, tem o intuito meramente informativo.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal – STF já decidiu, conforme voto do relator GILMAR MENDES, não conhecendo do pedido na ADI nº. 3350/SP: "A presente ação direta de inconstitucionalidade não merece ser conhecida. Com efeito, o Comunicado CAT-36/2004, da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, constitui mero ato administrativo despido de normatividade, isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade, conforme a consolidada jurisprudência desta Corte ...".

Portanto, totalmente descabida a alegação da recorrente de que estaria o fisco paulista aplicando retroativamente o aludido Comunicado CAT 36, de 2004. 6944

17. CONCLUSÃO

As infrações encontram-se corretamente capituladas e a documentação que instrui o AIIM é suficiente para demonstrar a infração tributária cometida pelo recorrente de modo a sustentar a acusação.

As normas de outros Estados, somente adquirem o caráter de **extraterritorialidade**, se forem autorizadas por convênio ou protocolo entre os Estados envolvidos.

A glosa de créditos, nos termos em que foi aplicada, tem amparo legal na Constituição, Leis Complementares 24/75 e 87/96, Lei Estadual 6.374/89 e no Regulamento do ICMS (Decreto 45.490/2000).

Não há como falar-se em violação ao princípio da não-cumulatividade do imposto, visto que as normas jurídicas que concedem os benefícios fiscais implicam em ausência de cobrança do imposto.

Não cabe a alegação de que basta o destaque do imposto em documento fiscal para garantir o crédito. Uma porque a substância da tributação da operação é substancialmente diferente da aparência dos documentos fiscais.

O princípio Federativo impõe a harmonia no exercício do poder legiferante dos Estados, no tocante ao ICMS, de modo que o exercício da competência legislativa não resulte em lesões recíprocas aos erários Estaduais e nem alijamento das condições de competitividade de contribuintes de um Estado em consequência de benefícios fiscais irregulares concedidos a contribuintes de outra Unidade da Federação.

A possibilidade de contestação judicial da própria lei que ampara a concessão de benefícios irregulares não afasta a possibilidade de contestação em concreto da geração fraudulenta de créditos correspondentes a imposto não cobrado, especialmente quando o beneficiário do creditamento está diretamente envolvido na geração do crédito tributário, em virtude de realização de operações interestaduais de venda.

O prejuízo decorrente da utilização de esquemas para geração de créditos de ICMS correspondentes a imposto não cobrado é imenso, não somente para o erário paulista, como também para o mercado de alimentos em si, já que a competição torna-se distorcida, alijando-se do mercado empresas que não têm acesso aos benefícios tributários em concreto.

A glosa de créditos imposta é de ser mantida, visto que corrige ofensas ao princípio da igualdade tributária e da livre concorrência e minora os prejuízos causados pelo esquema fraudulento ao erário paulista e aos concorrentes que operam licitamente no mercado.

O Comunicado CAT 36, de 2004, não possui caráter normativo, pois se trata apenas de informativo sobre a posição adotada pelo fisco paulista.

Não há competência para este E. Tribunal negar vigência a dispositivo de Lei Complementar válido, vigente e eficaz.

Não se trata de cobrança de imposto que caberia a outro Estado, mas de imposto decorrente de operações promovidas neste território paulista, pelo estabelecimento deste Estado da recorrente, que foi indebitamente compensado pelo crédito glosado neste lançamento de ofício.

18. Por todo o exposto e tendo em vista estarem presentes os requisitos de admissibilidade, **DEVE-SE CONHECER PARCIALMENTE DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE** para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, devendo ser mantido o acórdão recorrido, por seus próprios fundamentos, acrescidos pelas considerações acima aduzidas.

GIANPAULO CAMILO DRINGOLI

Relator



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	4006412-8	2012	4006412-8	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS LIANE LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	EDISON AURÉLIO CORAZZA
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: EDISON AURÉLIO CORAZZA

Ementa:

GUERRA FISCAL - GLOSA DE CRÉDITOS UNILATERALMENTE ADVINDOS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE FORNECEDORES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, QUE CONCEDEM BENEFÍCIOS FISCIAIS SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ – RECURSO ESPECIAL QUE PLEITIA NÃO RECONHECIMENTO DO CRÉDITO. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE QUE REGE O ICMS. PRECEDENTES DO STF, ADI nº 429 e ADI nº 4.481. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO. GUERRA FISCAL - GLOSA DE CRÉDITOS UNILATERALMENTE ADVINDOS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE FORNECEDORES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, QUE CONCEDEM BENEFÍCIOS FISCIAIS SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ – RECURSO ESPECIAL QUE PLEITIA NÃO RECONHECIMENTO DO CRÉDITO. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE QUE REGE O ICMS. PRECEDENTES DO STF, ADI nº 429 e ADI nº 4.481. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

Relatório e Voto:

RELATÓRIO

1. Dos Fatos:

1.1 Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte contra decisão não unânime da Décima Primeira Câmara que julgou improcedente o lançamento fiscal, que consigna tratar-se de mercadorias remetidas de estabelecimento fiscal beneficiário de incentivo concedido em seu estado.

1.2 O contribuinte apresenta seu Recurso Especial, demonstrando o dissídio jurisprudencial quanto ao mérito, deixando de o fazê-lo para outras questões prejudiciais ao julgamento ou que que se referem a quantificação o valor lançado, não juntando cópia das decisões passíveis de desmontar divergência de interpretação, razão pela qual já adianto que entendo pelo parcial conhecimento do recurso.

1.3. As Contrarrazões ao Recurso são apresentadas às, sustentando pela manutenção do quanto decidido.

É o relatório passo a votar.

VOTO

2. Conheço, como já adiantado, parcialmente do recurso, pois presente as condições para sua admissibilidade no que tange ao mérito.

3.1. Assim, em que pese o entendimento diverso estar em consonância com a posição majoritária deste Tribunal, minha convicção se faz pela reforma do julgado, rendendo-me a posição que vem se firmando no Superior Tribunal de Justiça, e agora com o julgamento da ADI nº 4.481, realizado em 12 de março de 2015 (rel. min. Roberto Barroso), sobre a concessão de benefício fiscal em matéria de ICMS sem amparo na Lei Complementar nº24/75 e no art. 155, XII, g da Constituição de 1988.

3.2. Primeiramente, vale destacar, apesar da matéria de direito versar sobre Guerra Fiscal, e em assentada jurisprudência deste Tribunal, forçoso salientar que não se trata aqui de matéria exatamente análoga as causas que fundamentaram a sua decisão.

3.3. Isto porque, em 23/06/2009 e 29/09/2009 a Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas se reuniu para votar sobre a temática "Guerra Fiscal", em duas sessões, questões semelhantes a presente, onde, em todas se decidiu pela procedência do AIIM, consoantes com a glosa dos créditos utilizados pelo contribuinte paulista.

3.4. Contudo, imprescindível destacar, que em todas aquelas dezenas de decisões, TRATAM DE OPERAÇÕES ENTRE EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO, OU SEJA, OPERAÇÕES ENTRE MATRIZ PAULISTA E FILIAL EM ESTADO CONCESSOR DE BENEFÍCIO NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ, QUE REPRESENTA REDUÇÃO DO IMPOSTO PAGO.

3.5. Isso porque, o espírito da posição ali adotada era o de desestimular que os contribuintes paulistas operem elisão fiscal, abrindo filiais suas, em outros Estados da federação, realizando a transferência de suas mercadorias/insumos e etc., para sua matriz localizada em território paulista, na intenção de se beneficiar de vantagem econômica e fiscal, gerando redução no ICMS a pagar ao Estado de São Paulo.

3.6. Contudo, não é este o caso do contribuinte autuado!

3.7. Isso porque, os fornecedores estabelecidos no Paraná e Rio Grande do Sul – estados produtores de trigo, matéria prima da farinha adquirida pelo contribuinte, segundo consta dos autos, não pertence ao mesmo grupo econômico do autuado, trata-se de estabelecimento de titulares diversos, não se enquadrando, portanto, a situação em apreço àquelas tantas decididas pela Câmara Superior.

3.8. Sendo assim, feita a diferenciação do caso em tela e da maioria dos casos analisados por este E. Tribunal, passo a analisar o mérito.

3.9. Trata-se de benefício fiscal criado pelo Estado de origem, concedido aos contribuintes ali localizados.

3.10. O Contribuinte adquire mercadorias, creditando-se do valor destacados nas notas fiscais de transferência.

3.11. Segundo entendo, o adquirente não tem o dever de fazer o controle de constitucionalidade dos benefícios fiscais editados pelas Unidades da Federação, quando adquire mercadorias dos Estados que os instituíram, pois é de se presumir que o ato de autoridade, seja ela qual for, é legítimo e válido.

3.12. Tampouco pode ser condenado a assumir o ônus da Guerra Fiscal entre os Estados, se é que neste caso se pode conjecturar que o benefício foi concedido com este objetivo. Por outro lado, no meu entender, deve o Estado que se sentir lesado pela concessão de benefícios fiscais sem prévio Convênio buscar a sua revogação.

3.13. Se o benefício fiscal concedido pelo Estado goza de presunção de legitimidade para o fornecedor e o contribuinte adquirente, advém de uma norma existente, vigente e eficaz, não pode a lei de outro Estado retirar a sua eficácia e a existência do ato jurídico estabelecido por outra Unidade da Federação em respeito ao princípio da segurança jurídica.

3.14. Ou seja, o Contribuinte não pode ser punido por ter adquirido mercadoria de fornecedor ali existente, que e atendendo às disposições legais de seu Estado efetuou a quitação do ICMS e o destacou nas Notas Fiscais, sendo-lhe garantido portanto o crédito do imposto devido nas operações anteriores, por força do princípio da não cumulatividade que rege o tributo estadual.

3.15. Ademais, pelo que consta nos autos às operações mercantis foram devidamente realizadas, ou seja, está consignado nos autos que entrou a mercadoria no estabelecimento da Contribuinte, e está creditou-se do imposto destacado nas notas fiscais, que por sua vez foi quitado pelo estabelecimento fornecedor.

3.16. A Constituição Federal, ao estabelecer o princípio da não-cumulatividade no ICMS, dispõe no inciso I do § 2º do artigo 155 que "será não-cumulativo, compensando-se o imposto em cada operação nas operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

3.17. A norma constitucional garante ao Contribuinte o direito de creditar-se do montante do imposto devido nas operações anteriores com o montante devido nas operações posteriores ou futuras.

3.18. A redação constitucional estabelece a expressão "compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores". Em nenhum momento ficou obrigatório a norma supra que pode ser compensado com o montante pago ou recolhido nas operações anteriores.

3.19. A Lei Complementar nº 87/96 também dispõe no mesmo sentido que a compensação será devida em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores e o artigo 20 do mesmo diploma legal ratifica que é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, tudo em respeito ao princípio da não-cumulatividade.

3.20. A redação da norma geral do ICMS deixa claro que o direito a crédito está atrelado à realização da operação mercantil, se há incidência da norma do ICMS sobre o fato jurídico tributário, pouco importando se o vendedor ou emissor da nota pagou ou não o imposto.

3.21. O creditamento do ICMS de bens adquiridos não está condicionado que o imposto tenha sido pago na operação anterior e sim que ele seja devido.

3.22. Se o contribuinte cumpriu devidamente com suas obrigações tributárias, não pode ser responsabilizado pelas obrigações de terceiros. Não tem o contribuinte o dever de fiscalizar as obrigações tributárias de seus fornecedores e muito menos se o benefício fiscal que este faz jus é constitucional ou não.

3.23. Ou seja, ocorrendo à incidência da norma do ICMS sobre a operação mercantil surge o direito ao crédito, independentemente da existência de benefício fiscal, houve a incidência imposto sobre circulação de mercadorias sobre operações interestaduais, foi cobrado na operação em tela o percentual correspondente à alíquota do imposto sobre o valor da negociação das mercadorias, pouco importa se foi concedido por outra unidade da federação benefício, incidiram as leis do ICMS sobre a operação interestadual, sendo irrelevante como será e sua forma de pagamento perante o sujeito ativo do imposto, que no caso é o Estado da Bahia.

3.24. O presente cenário, portanto, diverge daqueles em que uma empresa adquire mercadoria de filial em Estado concessor de benefício, ali localizada unicamente com o fim de se aproveitar do benefício, pois nesse caso, há uma vantagem ilícita do ICMS no Estado de São Paulo.

3.25. É certo que o art. 155, § 2º, XII, "g", da CF estabeleceu que compete a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais serão concedidos e revogados e, por sua vez, a Lei Complementar nº 24/75 disciplinou que a concessão de benefícios fiscais se não for celebrada através de convênios e ratificados pelos Estados e Distrito Federal implica em nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

3.26. No entanto, isto não quer dizer que a Fazenda do Estado de São Paulo tenha competência para declarar indevidos os créditos referentes da aquisição de mercadorias advindas Rio De Janeiro, apesar do § 3º do art. 36 da Lei Paulista nº 6.374/89, com redação dada pela Lei nº 9.359/96, dispor que não dá direito ao crédito de ICMS "o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal".

3.27. No meu entender, para assim agir, repito, deve o Estado prejudicado buscar a declaração de nulidade através de decisão do Poder Judiciário, o poder competente para consignar inválida norma emanada pelo Poder Legislativo estadual.

3.28. Neste sentido o art.102, inc. 1, alíneas "a" e "1", da Constituição Federal determinam expressamente que compete ao Supremo Tribunal Federal julgar as inconstitucionalidades de lei ou ato normativo estadual e os conflitos entre os Estados e o Distrito Federal, "in verbis":

"Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

(...)

f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados; a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta."

3.29. Nesta linha de raciocínio, que compete ao Poder Judiciário resolver a questão da "Guerra Fiscal", somente o Supremo Tribunal Federal pode dirimir os conflitos entre as Unidades da Federação e declarar inconstitucional lei ou ato estadual, o que demonstra a incompetência da Fazenda do Estado de São Paulo em considerar válido ou não lei ou benefício fiscal concedido por outra Unidade Federativa, tendo em vista que a própria Carta Magna disciplina como o Poder Executivo do Estado que se sentir prejudicado deve proceder nestes casos e quais as consequências.

4. Em igual sentido é decisão da Suprema Corte (ADI nº 4.481), merecendo destaque o voto do seu relator quando do exame da modulação temporal de seus efeitos.

4.1 No exame do pedido para modulação temporal, o Supremo Tribunal Federal levou em importância especial o alongado tempo no qual os benefícios fiscais permaneceram em plena pujança (vigência e eficácia) e a lisura dos contribuintes na presunção de validade de tais benefícios que vigoraram ao menos oito anos até que o Poder Judiciário arguisse o merecimento da ação direta de inconstitucionalidade.

4.2 Segundo o Min. Roberto Barroso, os contribuintes se subordinaram à legislação questionada com a **certeza decorrente da presunção de constitucionalidade dos atos emanados do Poder Público**. Tal normatização pautou o planejamento dos contribuintes, modelando as condutas de todos os personagens da cadeia comercial do produto, refletindo na fixação de seus preços e o repasse aos integrantes supervenientes do ciclo da operação até o consumidor final, bem como das autoridades fiscais locais. "*Precisamos fazer uma ponderação entre a regra da Constituição Federal que foi violada, e a segurança jurídica, a boa-fé e a estabilidade das relações que já se constituíram.*"

4.3 Como bem advertiu o Min. Roberto Barroso, o período necessário ao desfecho derradeiro das questões de mérito postas no controle concentrado de constitucionalidade compõe também o fortalecimento das perspectivas autênticas dos jurisdicionados quanto ao texto legal protestado.

4.4 Como a norma emana dos próprios entes tributantes, não se pode arrogar-se aos contribuintes qualquer encargo pela materialização de ocorrências motivadas espontaneamente pelas autoridades dos Estados e do Distrito Federal e pelos problemas encarados pelo Judiciário.

4.5 A extinção imediata dos benefícios fiscais, com efeitos retroativos desde sua concessão, incluiria por seqüela, em relação ao futuro, forçar os "contribuintes de direito" a reajustarem o valor de suas operações.

4.6 A modulação temporal realizada no julgamento da ADI nº 429, que acarretou o prazo de sobrevida de doze meses, a partir da publicação da respectiva ata de julgamento (o que ocorreu em 03/09/2014), na linha do voto da ADI nº 4481 – O STF entendeu, em matéria de Guerra Fiscal, que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade atingiriam apenas os fatos futuros (da data do julgamento e não da publicação, o que também é uma novidade), tem a grandeza unida à defesa da segurança jurídica e da boa-fé dos contribuintes.

4.7 As decisões na ADI nº 429 e na ADI nº 4.481 demonstram o padrão aplicável ao controle de constitucionalidade de benefícios fiscais. Sem se afastar da guarda da Constituição, o Supremo Tribunal Federal fixou juízo crítico categórico que gere a proteção dos contribuintes, terceiras vítimas do fogo cruzado entre Estados, protagonistas únicos da guerra fiscal.

5. Com esta decisão, **conservada a constitucionalidade da norma até sua declaração de inconstitucionalidade**, tem-se que os empresários que empregaram seus recursos ao Estado emite da norma terão resguardados seus direitos relativos à fruição daquele benefício fiscal até a data da decisão que o afastou, bem como os demais contribuintes que integraram o ciclo comercial da mercadoria indiretamente favorecida.

5.1 Por esta razão, os demais Estados, não poderão ceder a vigência e eficácia da norma do benefício fiscal naquele período e tampouco glosar os créditos de ICMS amparados em seus dispositivos, como é o caso dos autos.

6. Assim por tudo que conta dos autos, CONHEÇO PARCIALMETNE DO RECURSO ESPECIAL, por estarem presentes as condições de admissibilidade, para no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, REFORMANDO a decisão da Décima Primeira Câmara e julgando IMPROCEDENTE O AIIM.

São Paulo,
Edison Aurélio Corazza
Juiz Relator

Ementa:

ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – OPERAÇÕES ABRANGIDAS POR BENEFÍCIO FISCAL SEM AMPARO EM CONVÊNIO APROVADO PELO CONFAZ (Modalidade Compra e Venda). RECURSO ESPECIAL PARTICULAR: ARGUMENTOS de decadência do lançamento tributário e de confiscatoriedade da multa aplicada: NÃO CONHECIMENTO: violação a ônus legal de instrução com decisão paradigmada. ARGUMENTO: do direito ao crédito em razão do princípio da não-cumulatividade e da necessidade do estado de São Paulo socorrer-se do Poder Judiciário para declarar a inconstitucionalidade das leis de outros estados: CONHECIMENTO e DESPROVIMENTO: entendimento presente na publicação do TEMA nº 490 do E. STF – aplicação, de atribuição de eficácia, a posicionamento firmemente assentado pelo STF. Fundamento “obiter dictum”: modulação dos efeitos temporais de decisão de controle de constitucionalidade conforme entendimento caso a caso em competência privativa do E. STF – inteligência do art. 27 da Lei nº 9.868/99. RECURSO ESPECIAL d. CONTRIBUINTE: PARCIALMENTE CONHECIDO e NEGADO PROVIMENTO.

Relatório e Voto:**Voto-vista**

1. Pedi vistas dos presentes autos para uma análise mais detida dos limites do litígio posto.
2. Em **nota primeira**, para minha apreensão da matéria, **retorno aos autos**:
 - 2.1. Tomo que a **fundamentação determinante da r. decisão administrativa hostilizada (8ª Câmara Julgadora – fls. 6787/93)** pautou-se na seguinte fundamentação determinante para manter a exigência fiscal como posta, que **sintetizo**:
 - i.) com relação ao **Recurso de Ofício: conheceu e negou provimento**, em essência, ao entendimento da correção da r. decisão monocrática ao reconhecer “um equívoco no que tange ao termo de início para atualização do valor básico da multa para o item 2”;
 - ii.) com relação ao **Recurso Ordinário**:
 - ii.1.) entendeu pela **regularidade do lançamento tributário em que se glosa o creditamento do ICMS decorrente de benefícios fiscais unilaterais (emanados pelos Estados do Paraná e do Rio Grande do Sul), à margem da tessitura constitucional do CONFAZ**, com base na **cadeia de positivação** referente à questão (Constituição Federal, Lei Complementar nacional nº 24/1975 e Lei estadual nº 6374/1989), a par do sustento em **precedentes judiciais cuidando da matéria** (emanados pela judicância constitucional do E. Supremo Tribunal Federal);
 - ii.2.) **afastou os pleitos de nulidade absoluta**: ii.2.1.) do processo administrativo tributário por não reconhecer qualquer ofensa à principiologia do contraditório e da ampla defesa; ii.2.2.) do lançamento tributário, ao entendimento da prevalência do enfrentamento do mérito;
 - ii.3.) **afastou o pleito de afastamento da multa por não adequação descritiva**, ao entendimento de que, contrariamente, considera que estariam “perfeitamente descritas, fundamentadas e comprovadas as acusações fiscais”;
 - ii.4.) **afastou, ao final, o pleito de relevação ou redução da multa nos termos da disciplina do artigo 527-A do RICMS-SP**, ao entendimento de que contrariaria a dicção legal, diante da exigência de imposto decorrente da atuação.
 - 2.3. Em **nota segunda**, apreendo as razões recursais recortadas, de fls. 6802/29, que **também sintetizo**:
 - i.) no sentido de **decadência parcial do lançamento tributário** (período de janeiro a junho de 2007), atraindo a incidência do **artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional** para a regência da matéria.
Apenas faz menção à decisão entendida como paradigmada de sustento (Processo DRT-12-562042/2003), **sem, contudo, fazer-lhe a necessária instrução por cópia**.
 - ii.) no sentido do **caráter confiscatório da multa aplicada**.
Para o ponto **não alinha qualquer decisão paradigmada** para sustento desse seu argumento recursal.
 - iii.) no sentido de que teria direito ao crédito como decorrência do **princípio da não-cumulatividade** e da necessidade do **estado de São Paulo socorrer-se do Poder Judiciário para declarar a inconstitucionalidade das leis de outros estados concessoras de benefício fiscal** (“in casu”, Paraná e Rio Grande do Sul).
No ponto, sustenta seu inconformismo na forma do quanto entende veicular as decisões paradigmadas (Processos DRT-06-4046206/2014 (fls. 6831/51), DRT-10-96401/2007 (fls. 6853/72), DRT-13-4002899/2012 (fls. 6873/80), e DRT-08-401420/2010 (fls. 6882/902).
 - 2.4. Em **nota terceira**, faz-se necessário apontar a síntese do entendimento do i. Juiz Relator EDISON AURÉLIO CORAZZA, isso para **conhecer parcialmente do apelo especial particular e dar-lhe provimento**, em essência, com base na leitura que toma da jurisdição constitucional, na medida em que demonstrariam **“o padrão aplicável ao controle de constitucionalidade de benefícios fiscais**. Sem se afastar da guarda da Constituição, o Supremo Tribunal Federal fixou juízo crítico categórico que gere a proteção dos contribuintes, terceiras vítimas do fogo cruzado entre Estados, protagonistas únicos da guerra fiscal” (em que remete, especificamente, às ADIs nº 429 e nº 4.481).
3. Dessa forma **apreendido o “iter” processual** suficiente para a análise do apelo especial, peço “venia” ao i. Juiz Relator, em sua bem estruturada, e, uma vez mais, consistente fundamentação, para **apontar minha dissonância**, isso porque **apresento, respeitosamente, entendimento distinto da matéria posta**, detendo-me nas razões de inconformismo manejadas:
 - 3.1. Da razão recursal no sentido da **decadência parcial do lançamento tributário** (período de janeiro a junho de 2007), atraindo a incidência do **artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional** para a regência da matéria.
E
 - 3.2. Da razão recursal no sentido do **caráter confiscatório da multa aplicada**.
Por entender **padecerem do mesmo vício processual**, cuido das referidas razões em conjunto.
Conforme enunciado, a d. Recorrente, na construção de sua argumentação recursal, quanto ao pleito da decadência parcial do lançamento tributário, **apenas fez menção à decisão pretensamente paradigmada** (Processo DRT-12-562042/2003), **sem lhe promover a instrução por cópia**; e, da mesma forma, quanto ao pleito de confiscatoriedade da multa, **não trouxe qualquer sustento em menção e instrução por decisão entendida como paradigmada**.
.. Diante desse fato, por evidente **ofensa ao comando normativo do artigo 49, § 2º, da Lei estadual nº 13.457/09**,

6948
não há como se conhecer das relacionadas porções de inconformismo, pois ressalte-se que se faz necessária a **divergência constatada a referência, por cópia, de decisão que contemple sua argumentação. Cuida-se de ônus processual direcionado às partes, de modo algum supriível pela atividade judicante.**

Não conheço, portanto, da **relacionável** porção do apelo especial que porventura se possa ter presente.

3.3. Da razão recursal no sentido do direito ao crédito como decorrência do **princípio da não-cumulatividade** e da necessidade do **estado de São Paulo socorrer-se do Poder Judiciário para declarar a inconstitucionalidade das leis de outros estados concessoras de benefício fiscal.**

Para o ponto, da mesma forma que o i. Juiz Relator, por força das decisões paradigmáticas veiculadas pela d. Recorrente (Processos DRT-06-4046206/2014, DRT-10-96401/2007, DRT-13-4002899/2012 e DRT-08-401420/2010) dentro do mesmo contexto em que a decisão paragonada, revelam a similitude fática suficiente, tirados da **mesma temática**: de credimento indevido do imposto decorrente de operações de compra e venda de fornecedor detentor de benefício fiscal à margem do CONFAZ.

Estratificado, portanto, o **dissídio judicante**, que habilita o **conhecimento** dessa porção recursal especial.

Dessa feita, diversa e respeitosamente ao i. Juiz Relator, entendo que **a r. decisão recorrida apresenta o melhor equacionamento à matéria**, isso porque, na forma como enunciou, a Lei Complementar nacional nº 24/1975, que regulamentou o dispositivo constitucional relacionado à hígidez dos benefícios fiscais do ICMS, estatui que a concessão de incentivos e benefícios fiscais apresentam validade e eficácia por meio de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

E, no caso dos autos, **inexiste qualquer indicativo desse suporte convenial, ratificando a legislação do Estado do Paraná ou do Rio Grande do Sul sobre incentivos fiscais**, fato que leva à **absoluta inaplicabilidade, no âmbito do Estado de São Paulo, dos efeitos dessas legislações estaduais.**

É sabido que **o E. Supremo Tribunal Federal é firme, de longa data, no sentido da impossibilidade de concessão de incentivo fiscal do ICMS**, de maneira unilateral (**não se fazendo qualquer distinção, diga-se, a modalidade da operação mercantil de base: seja de transferência, seja de compra e venda**). Por todos, o quanto se pode tomar na ADI 4152/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 01/06/2011:

INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto nº 52.381/2007, do Estado de São Paulo. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS. Benefícios fiscais. Redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ. (grifos nossos)

Nessa linha de entendimento, não menos certo, o fato de que o E. Supremo Tribunal Federal, tendo como questão submetida a julgamento a **possibilidade, ou não, de ente federado glosar ao adquirente de mercadorias o direito ao crédito de ICMS, destacado em notas fiscais, em operações interestaduais provenientes de outro ente federativo, que concede, por iniciativa unilateral, benefícios fiscais**, publicou, em 01/10/2020, o acórdão de mérito da questão constitucional suscitada no **Leading Case RE 628075/RS, do respectivo Tema nº 490 de Repercussão Geral**, cuja tese foi firmada nos seguintes termos:

O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade. (grifos nossos)

Desse acórdão, destaco o seguinte excerto do entendimento do Min. Gilmar Mendes:

Não se trata, pois, de realização de controle de constitucionalidade por parte da autoridade fazendária de um Estado-membro, mas de aplicação, de atribuição de eficácia, a posicionamento firmemente assentado pelo STF.

(...) Na espécie, o crédito presumido de ICMS, ainda que disfarçado de incentivo, constitui benefício fiscal, devendo ser deliberado conjuntamente pelos estados (convênio), nos termos da lei complementar (art. 155, § 2º, XII, "g", da CF/88, que inclui o incentivo), a fim de ter tratamento federativo uniforme.

Assim, **entendo que se afigura constitucional, não ferindo o princípio da não cumulatividade, o estorno proporcional de crédito de ICMS, quando, na operação precedente realizada em outro estado, tenha o contribuinte obtido o benefício do crédito presumido, eis que vedada a utilização da parte não cobrada.** (grifos nossos)

Portanto, resta certo que no que concerne aos estados membros e ao Distrito Federal, a concessão de benesses de ICMS depende da celebração de convênios no âmbito do CONFAZ, conforme a disciplina constitucional do artigo 155, § 2º, XII, "g", da CRFB.

No mesmo sentido, é o quanto tomo da decisão exarada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, por todos, na forma da Apelação nº 994.08.165010-3, datado de 13/04/2010, da lavra do Des. Luís Francisco Aguiar Cortez:

Evidentemente, **o Estado não necessita propor ação direta de inconstitucionalidade contra a legislação estadual de outro Estado para que possa aplicar sua legislação, no âmbito da sua competência, editada nos limites da Constituição.** Pode, ainda, regular as condições de compensação, nos limites autorizados por lei, o que não se confunde com a Lei Complementar referida pela impetrante.

Implementada a norma paulista, no seu território, faculta-se, àqueles que se consideram prejudicados, seu questionamento, como ocorre nestes autos, decidindo-se, então pela aplicação ou não do ato normativo estadual. (grifos nossos)

Ou seja, diversamente do quanto construído pela d. Recorrente, concebe-se que **caberia à mesma o questionamento judicial da presente norma paulista que promove a exigência fiscal, que representou o resultado de um devido processo legislativo constitucionalmente observado** – formal e materialmente, na forma do artigo 25 da CRFB –, impulsionando, dessa maneira, e essencialmente **de modo temporal inverso**, o que pleiteia ser um passo no controle de constitucionalidade – concentrado ou difuso –, a depender de sua decorrente representatividade suficiente.

De mais a mais, em fundamentação "obiter dictum", respeitosamente ao i. Juiz Relator (ao enunciar em seu voto as ADIs nº 429 e nº 4.481, para a proteção do contribuinte), entendo que a **modulação temporal dos efeitos do controle concentrado de constitucionalidade, em ambiente de competência judicante exclusiva**, dependentes do **explícito pronunciamento de positividade do E. Supremo Tribunal Federal em cada caso submetido ao seu julgamento (em votação qualificada de seus ministros, com inegável reserva de jurisdição daquele tribunal superior)**, não, portanto, cabendo ao aplicador infraconstitucional o fazer.

Nessa medida, é o quanto tomo da dicção do comando normativo do **artigo 27 da Lei nº 9.868/1999**, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal:

Art. 27. **Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo**, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, **poderá o Supremo Tribunal Federal**, por maioria de dois terços de seus membros, **restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado**. (grifos nossos)

É o quanto afiro da judicância do E. Supremo Tribunal Federal, por todos, no julgamento da ADI nº 4.029, rel. Min. Luiz Fux, j. 08/03/2012:

A segurança jurídica, cláusula pétrea constitucional, **impõe ao Pretório Excelso valer-se do comando do art. 27 da Lei 9.868/1999 para modular os efeitos de sua decisão**, evitando que a sanatória de uma situação de inconstitucionalidade propicie o surgimento de panorama igualmente inconstitucional. A modulação de efeitos possui variadas modalidades, **sendo adequada ao caso sub judice a denominada "pure prospectivity"**, técnica de superação da jurisprudência em que 'o novo entendimento se aplica exclusivamente para o futuro, e não àquela decisão que originou a superação da antiga tese' (BODART, Bruno Vinicius Da Rós. Embargos de declaração como meio processual adequado a suscitar a modulação dos efeitos temporais do controle de constitucionalidade. RePro, vol. 198, p. 389, ago/2011). (grifos nossos)

Nesses termos, entendo que **razão não assiste** à d. Recorrente quanto à presente porção de seu manejo.

4. Alfim, mais uma vez apresentando "venia" ao i. Juiz Relator, a quem sempre rendo minhas homenagens pela notoriedade do seu conhecimento jurídico, por todo exposto e de tudo que dos autos consta, **CONHEÇO EM PARTE** do Recurso Especial da d. Contribuinte, e, nessa porção, **NEGO-LHE PROVIMENTO**, como fundamentado.

5. Eis o voto de vista.

Sala das sessões.

Valério Pimenta de Moraes

Juiz com vista



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
 TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	4006412-8	2012	4006412-8	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS LIANE LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	EDISON AURÉLIO CORAZZA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, ALBERTO PODGAEC

CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR

Confirmo o voto que preferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 24 de junho de 2021
 EDISON AURÉLIO CORAZZA
 Juiz Relator



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	4006412-8	2012	4006412-8	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS LIANE LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	EDISON AURÉLIO CORAZZA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

Ementa:

GUERRA FISCAL - GLOSA DE CRÉDITOS UNILATERALMENTE ADVINDOS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE FORNECEDORES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, QUE CONCEDEM BENEFÍCIOS FISCAIS SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ – RECURSO ESPECIAL QUE PLEITEIA NÃO RECONHECIMENTO DO CRÉDITO. NÃO HÁ VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE QUE REGE O ICMS. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E NÃO PROVIDO. GUERRA FISCAL - GLOSA DE CRÉDITOS UNILATERALMENTE ADVINDOS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE FORNECEDORES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, QUE CONCEDEM BENEFÍCIOS FISCAIS SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ – RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

Relatório e Voto:

VOTO EM PREFERÊNCIA

01. Pedi preferência para externar meu posicionamento sobre o ponto central da discussão.
02. Peço vênia para adotar o percuciente relatório já feito pelo i. juiz relator destes autos.
03. Quanto ao mérito, não assiste razão ao particular, nos seguintes fundamentos.
04. O cerne da questão encontra-se na significação da expressão “*imposto devido*” e dos conceitos de *incidência e de não incidência* contextualizados em face do ordenamento pertinente à matéria, segundo o melhor entendimento doutrinário e jurisprudencial. A contextualização sistemática interpretativa é essencial ao deslinde da *questio*.
05. O fato incontroverso é que benefícios fiscais unilaterais (ausentes de suporte autorizativo do CONFAZ, via convênios) foram concedidos em operações interestaduais destinadas a São Paulo, reduzindo efetivamente o montante próprio a ser exigido pelo fisco dos Estados remetentes.
06. O ponto central está no jurídico entendimento da expressão *imposto devido*. Seria o efetivamente a ser recolhido aos cofres dos outros Estados ou o destacado no documento fiscal suporte da operação interestadual destinada a São Paulo, onde não se encontra no campo *imposto devido* o valor reduzido; mas sim, o valor sem redução?
07. Para tanto, há de se entender os efeitos do benefício fiscal lá concedido.
08. O incentivo fiscal unilateral de redução de montante devido ora discutido tem como aspecto temporal a saída interestadual de mercadorias.
09. A função deste incentivo é uma menor exigência de tributo em face da realização de fatos geradores envolvendo as operações interestaduais aqui discutidas. O valor próprio original que deveria ser exigido nos outros Estados encontra-se efetivamente reduzido pelo diferencial ocasionado pelo benefício concedido e aceito pelo contribuinte lá localizado.
10. Ora, se o montante próprio original é fruto de incidência tributária sobre o fato gerador noticiado nas NNFF ora glosadas, então o benefício redutor do montante a ser devido àqueles Estados representa uma não incidência tributária.
11. Assim, o montante próprio a ser efetivamente devido àqueles Estados é verdadeiro resultado de encontro de normas de incidência e de não incidência, ocasionando em imposto menor a ser devido.
12. Portanto, o *imposto devido* pelos remetentes, correspondente às suas operações próprias, deve ser entendido como o diferencial entre o originalmente devido (por regra) e o calculado em face do benefício redutor aceito (por exceção).
13. O fato do destaque da NF de saída não indicar o valor efetivo e real a ser lá devido não tem o condão de alterar o seu verdadeiro valor, nem sua natureza jurídica, pois, tal montante deve ser considerado aliado a outras informações que deveriam constar na mesma NF, como, por exemplo, o regime mitigador de tributo concedido. O destaque nas NNFF não representa os valores efetivamente devidos a outros Estados.
14. Aliás, com ou sem autorização do CONFAZ, a concessão do benefício ora discutido representa uma não incidência; assim, por regra, o montante devido pelos estabelecimentos remetentes de outros Estados é menor do que o indicado nas respectivas NNFF de remessa interestadual.
15. Assim, os conceitos de *imposto devido* e de montante *cobrado* apresentados pela CF/88 em seu art. 155, §2º, I e II devem ser respeitados em nossa busca interpretativa. Destacamos os dispositivos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for *devido* em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante *cobrado* nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou *não-incidência*, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

16. Partindo da premissa do mestre Geraldo Ataliba de que a raiz da não cumulatividade é a compensação, verifica-se que a obrigatoriedade da concessão de crédito está intimamente ligada à destinação do bem tratado: se é mercadoria que saíra em operação tributada, garante-se o crédito na entrada de seu adquirente que deverá tratá-la como mercadoria e não como bem de uso ou consumo ou de seu ativo; se não; não há a necessidade de crédito.

17. A chave da questão está no sentido do termo **cobrado**, no dispositivo constitucional citado, que segundo a melhor doutrina e jurisprudência tem a significação de **incidente**.

18. O imposto cobrado anteriormente é o incidente na operação de saída jurídica do remetente de mercadoria, cujo resultado dessa incidência é o montante devido construído em linguagem competente em documento hábil. Assim para o adquirente, cobrado na operação anterior é o devido na ótica do remetente; tudo resultado da incidência tributária em face da realização do fato gerador do ICMS na saída da mercadoria do remetente.

19. O caput do **inciso II do §2º e suas alíneas "a" e "b"** prescrevem que se não houver legislação disposta em sentido diverso, em uma cadeia de operações, se houver isenção ou não incidência, aquele que dá esta saída com não incidência perde direito ao crédito e aquele que recebe a mercadoria com não incidência também não tem direito ao crédito.

20. Tem sentido, pois se houver a tal não incidência, não haverá montante devido para o remetente e, se não houver montante devido, para que crédito se não há nada a compensar. E se não houver montante devido não haverá montante cobrado na operação anterior para o adquirente e, se não há montante cobrado, não há crédito para esse adquirente. Esta a regra geral da CF/88 em seu princípio da não cumulatividade.

21. Consideramos, inclusive em sintonia com a melhor doutrina, que a isenção e a não incidência são possibilidades exaustivas de bloqueio de crédito. A lei complementar, assim, não poderia inovar em matéria de impedimento ao direito de crédito; é questão exclusivamente constitucional. Mas o caput do **Art. 155, §2º, II da CF/88** estabelece exceção a esta glosa constitucional e geral de crédito; ela prescreve: *salvo determinação em contrário da legislação*, a isenção ou não incidência criam os obstáculos ao crédito vistos acima.

22. Ou seja, a legislação infraconstitucional pode conceder o crédito, caso o legislador competente assim prescreva. Assim acontece com o material de uso e consumo e de ativo que adquiridos com essa finalidade, por não terem saída tributada não teriam pela regra geral da CF/88, direito ao crédito. Porém, como a LC 87/96 em seu art. 20 concede o crédito, temos a exceção benéfica da CF/88 sendo aplicada.

23. Por sua vez, o próprio **art. 8º, I da LC 24/75** não é, como muitos afirmam, um obstáculo ao creditamento do adquirente de mercadoria em operação interestadual, em face da ausência de Convênio CONFAZ autorizativo de benefício do Estado de origem; mas sim, um benefício. Senão vejamos.

24. O **art. 8º, I da LC 24/75**:

Art. 8º - A **inobservância dos dispositivos desta Lei** acarretará, cumulativamente:
I - a nulidade do ato e a **ineficiência do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; (grifamos)**

25. Tendo em vista que lei complementar não pode criar obstáculos ao creditamento onde não ocorra isenção ou não incidência, assim interpretamos o artigo acima em sintonia com a CF/88.

26. Se o benefício concedido em um Estado implicar em não incidência na saída interestadual da mercadoria, pela regra geral da CF/88, o adquirente de outro Estado não terá direito ao crédito, salvo disposição em contrário da legislação (art. 155, §2º, II da CF/88); e a LC 24/75 dispõe em contrário para permitir o crédito, caso haja respeito ao previsto na própria lei complementar; ou seja, a existência de convênio. Por isso, entendemos o art. 8º, I da LC 24/75 como um benefício e não um obstáculo.

27. Por outro lado, verificamos que o benefício concedido ao contribuinte destes autos nos outros Estados é de redução de montante devido na saída interestadual de mercadorias.

28. Não é benefício concedido por entrada de qualquer mercadoria no estabelecimento beneficiado naqueles Estados, mas benefício concedido, cuja única finalidade é a de abater de débitos próprios na saída de mercadoria. **Seu critério temporal não é uma entrada, mas uma saída.**

29. Se o montante próprio devido na saída dos estabelecimentos remetentes de outros Estados é fruto de incidência tributária, o benefício concedido, com a única finalidade de abatimento deste débito próprio, representa uma não incidência tributária.

30. O uso do princípio da não cumulatividade ao presente caso nos remete ao seguinte raciocínio: se é benefício sem autorização do CONFAZ, então não haveria crédito para o adquirente das mercadorias; se não haveria crédito, não haveria montante a ser cobrado em anterior operação, o que implicaria em imposto não devido na ótica do remetente.

31. Com estas considerações, e para que não haja inadequação interpretativa dos dispositivos da LC 87/96 e da CF/88, adotamos homogeneidade na definição dos conceitos de imposto devido e de montante cobrado. Eles são os efetivamente incidentes.

32. Assim fundamentando, a exigência feita pela inicial deve ser mantida por uma questão meramente interpretativa da própria CF/88 e do ordenamento infraconstitucional; o simples destaque formal em NNFF num campo específico não pode prevalecer sobre a natureza jurídica do que ele representa, sendo que o resultado de **montante devido** a ser considerado no cálculo do imposto a ser recolhido antecipadamente a São Paulo é o **efetivamente incidente e não o formalmente aposto ao documento fiscal de remessa de mercadorias**.

33. **Em conclusão, o Estado de São Paulo tem razão na busca de seu imposto ora reduzido em face de benefícios concedidos ao largo do ordenamento em outros Estados; assim deve ser dado PROVIMENTO ao RESP fazendário.**

34. Assim, adotando os fundamentos do i. juiz relator **CONHEÇO PARCIALMENTE** do pedido recursal do particular e, NA PARTE CONHECIDA, a ele **NEGO PROVIMENTO** para que se MANTENHA o decidido na seara em ordinário, no mais com o relator deste especial.

Este o voto.

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES
Juiz Relator



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	4006412-8	2012	4006412-8	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS LIANE LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	EDISON AURÉLIO CORAZZA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	ALBERTO PODGAEC

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: ALBERTO PODGAEC

Ementa:

ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA. GUERRA FISCAL. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NA PARTE CONHECIDA, PROVIDO.

Relatório e Voto:

Acompanho o I. Relator quanto ao conhecimento parcial do apelo.

Com efeito, entendo e trato desde o início da apreciação da matéria as operações de mera transferência de mercadorias de modo diverso das de compra e venda, pois, para mim, em relação a estas, desde que regulares, não se poderia exigir do contribuinte paulista o conhecimento de que havia sido concedido benefício irregular no Estado de origem das mercadorias.

De modo diverso, nas operações de transferência de mercadorias entre matriz e filial, por óbvio o adquirente tinha ciência da ilicitude da operação, normalmente criada com objetivos claros de redução do custo tributário envolvido nas remessas de mercadorias ao Estado de São Paulo.

Como se sabe, está sedimentada a ilegitimidade dos créditos irregularmente concedidos pelos Estados sem autorização do CONFAZ, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal em recente análise do Tema 490 de Repercussão Geral, como segue: **"Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o Tema 490 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, por entender constitucional o art. 8º, I, da Lei Complementar 24/1975, uma vez considerado que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade; conferiu à decisão efeitos ex nunc, a partir da decisão do Plenário desta Corte, para que fiquem resguardados todos os efeitos jurídicos das relações tributárias já constituídas; e, caso não tenha havido ainda lançamentos tributários por parte do Estado de destino, este só poderá proceder ao lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da presente decisão, nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Edson Fachi (Relator), Marco Aurélio e Roberto Barroso. Foi fixada a seguinte tese: 'O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade'. Não participaram deste julgamento os Ministros Celso de Mello e Rosa Weber. Plenário, Sessão Virtual de 7.8.2020 a 17.8.2020".** (negritos nossos)

Note-se que o artigo 1º da referida Lei Complementar nº 24/75 determina que os benefícios fiscais podem ser concedidos apenas por meio de convênios e o artigo 8º, que a inobservância aos dispositivos nela contidos para a concessão de benefícios fiscais relativos aos ICMS ensejará a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

Por sua vez, o § 3º, do artigo 36, da Lei nº 6.374/89, assim rege:

'Artigo 36 - O imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g', da Constituição Federal. (Redação dada pelo inciso I do artigo 2º da Lei 9.359/96, de 18-06-1996; DOE 19-06-1996) (negritos nossos)

Diante disso, entendo pertinente lembrar que o direito deve ser interpretado sistematicamente, e não mediante mera leitura de dispositivos legais desvinculada do conjunto normativo com o qual interage.

Assim, é de se ressaltar que o ICMS é imposto que tem sua operacionalização fundamentada no princípio da não-cumulatividade, conforme o artigo 155, § 2, I, da Constituição Federal.

E é neste princípio que se origina o direito ao crédito, que, no entanto, não é absoluto, pois se prende necessariamente à comprovação de que fora realizada a operação anterior, amparada em documentação fiscal hábil.

E mais, é de se exigir do contribuinte que tome as cautelas necessárias ao praticar negócios mercantis, procedendo à verificação da regularidade fiscal de seu fornecedor.

Ir além disso é, em meu sentir, subverter a razoabilidade, que deve pautar a relação entre a Administração e os contribuintes.

Portanto, ao interpretar-se a legislação em tela, quando um contribuinte paulista adquire mercadorias de empresa localizada em outro Estado, o direito ao crédito de ICMS está vinculado à existência de uma operação comercial regular anterior, não sendo plausível que se exija dele o conhecimento de que seu fornecedor gozava ou não de incentivos fiscais, glosando-se, por isso, o crédito do imposto relativo à diferença entre o montante destacado nas notas fiscais e o valor pago ao Estado de origem.

Dessa maneira, como antes ressaltado, tenho me posicionado pela ilegitimidade do crédito do imposto na hipótese de transferência de mercadorias entre empresas do mesmo grupo, pois, à evidência, o benefício fiscal concedido de modo irregular era – ou pelo menos deveria ser – de pleno conhecimento do estabelecimento paulista, que não poderia se valer de tal circunstância para obter vantagem manifestamente indevida.

Esta C. Câmara Superior consolidou esse entendimento desde as sessões monotemáticas realizadas em 23.06.09 e 29.09.09, no sentido de que, nos casos de transferências interestaduais de mercadorias, é ilegítimo o crédito do imposto que não corresponda ao montante efetivamente exigido no Estado de origem em razão de benefícios fiscais concedidos sem autorização do CONFAZ, com violação ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal, nos artigos 1º, 2º e 8º da Lei Complementar nº 24/75 e no artigo 36 da Lei nº 6.374/89, tendo posteriormente sido editada a Súmula 11 sobre a questão, como segue: **"Na hipótese de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, é legítima a glosa da parcela dos créditos de ICMS relativa a benefícios fiscais concedidos irregularmente pelo Estado de origem, sem prévia autorização do CONFAZ, consoante o disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, bem como no §3º, do artigo 36, da Lei nº 6.374/89".**

Vale observar que os casos que envolvem transferências de mercadorias são mais numerosos e relevantes até mesmo em termos de valores envolvidos, por que, de modo geral, entendo que estejam lastreados em planejamentos fiscais visando à redução da carga tributária das operações, de sorte que inviável se ponderar sobre a boa-fé do contribuinte.

Na compra e venda é diferente, com eventuais exceções, eis que o contribuinte paulista não teria, em princípio, qualquer interesse em adquirir mercadorias em operações eivadas de ilegitimidade de fornecedores de outros Estados.

Observe-se, no presente caso, que as notas fiscais acostadas aos presentes autos não indicam expressamente a existência de qualquer benefício fiscal concedido ao vendedor, não havendo, ainda, qualquer alegação de irregularidade nas operações, de forma que me parece improvável que a Autuada pudesse ter tido conhecimento do benefício concedido ao vendedor das mercadorias.

Assim, vislumbro a boa-fé da Autuada, pelo que deve ser cancelada a exigência fiscal.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial para, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões,

ALBERTO PODGAEC

Juiz com vista



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
 TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
10	4006412-8	2012	4006412-8	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS LIANE LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	EDISON AURÉLIO CORAZZA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, ALBERTO PODGAEC

DECISÃO DA CÂMARA

RECURSO ESPECIAL (CONTRIB): CONHECIDO INTEGRALMENTE. NÃO PROVIDO.

VOTO DO JUIZ RELATOR: EDISON AURÉLIO CORAZZA

RECURSO ESPECIAL (CONTRIB): Conhecido Parcialmente. Parcialmente Provido.

JUIZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

VOTO DE VISTA: VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

RECURSO ESPECIAL (CONTRIB): Conhecido Integralmente. Não Provido.

JUIZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE VISTA:

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

MARIA AUGUSTA SANCHES

AUGUSTO TOSCANO

CACILDA PEIXOTO

ROGERIO DANTAS

KLAYTON MUNEIRO FURUGUEM

FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ (Presidente)

VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO: ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

RECURSO ESPECIAL (CONTRIB): Conhecido Parcialmente. Não Provido.

JUIZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE PREFERÊNCIA:

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA

VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO: ALBERTO PODGAEC

São Paulo, 24 de junho de 2021
Tribunal de Impostos e Taxas



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

ePAT 6957
processo administrativo tributário eletrônico

AUTUADO
INDUSTRIAS ALIMENTICIAS LIANE LTDA

IE
562014064112

CNPJ
59478198000166

LOCALIDADE
Presidente Prudente - SP

AIIM
4006412-8

JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juizes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 24 de junho de 2021
Tribunal de Impostos e Taxas